

Numéro 10450 du rôle

Inscrit le 8 décembre 1997

Audience publique du 7 octobre 1998

Recours formé par la société en nom collectif ..., ..., et

Monsieur, ...

contre

le **directeur de l'administration des Contributions directes**

en matière d'impôt sur le revenu

Vu la requête, inscrite sous le numéro du rôle 10450, déposée le 8 décembre 1997 au greffe du tribunal administratif par Maître Henri FRANK, avocat inscrit à la liste I du tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société en nom collectif ..., établie à ..., et de Monsieur, ..., tendant à la réformation, et subsidiairement à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes n° C8548 du 29 septembre 1997 ayant déclaré la réclamation du 5 décembre 1994 irrecevable pour défaut d'objet;

Vu le mémoire en réponse du délégué du Gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 1er juillet 1998;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée;

Oùï le juge-rapporteur en son rapport et Maître Henri FRANK, ainsi que Monsieur le délégué du Gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives.

Monsieur s'est vu notifier un bulletin d'établissement en commun du revenu d'entreprises collectives pour l'exercice 1991 daté du 22 septembre 1994 relatif à la société en nom collectif ... dont il est l'un des associés en nom. Ce bulletin ne comportait aucune décision quant à l'octroi éventuel d'une bonification d'impôt pour investissement au titre du même exercice.

Monsieur ... a alors envoyé au bureau d'imposition sociétés 3 un courrier à l'entête de la société en nom collectif ..., daté du 5 décembre 1994, parvenu à l'administration des Contributions directes le 7 décembre 1994 et libellé comme suit:

« Réclamation contre le bulletin d'établissement du revenu d'entreprises collectives 1991 du 22.9.94.

Je demande la bonification d'impôt pour investissement.

Je constate lors d'un réexamen des erreurs importantes dans l'annexe Modèle 800 pour l'exercice 1991, et dans une moindre mesure pour l'exercice 1992.

Je joins à la présente des Modèles 800 rectifiés pour 1991 et 1992, en remplacement des modèles vous remis antérieurement ».

Par décision du 29 septembre 1997, le directeur de l'administration des Contributions directes a déclaré ce courrier, par lui qualifié de réclamation contre le bulletin de la bonification d'impôt à l'investissement du 22 septembre 1994, irrecevable pour défaut d'objet. Tout en signalant que la bonification d'impôt est fixée non pas dans le chef de l'entreprise collective, mais à l'égard de chacun de ses associés, il a considéré qu'aucune demande initiale pour 1991, susceptible d'être rectifiée par les modèles envoyés en annexe au courrier du 5 décembre 1994, ne figurait au dossier fiscal et que les bulletins de l'impôt sur le revenu personnel de Monsieur ... pour les années 1991 et 1992 n'ont été émis que le 3 novembre 1995, de sorte que la réclamation a été exercée à un moment où elle n'était pas encore ouverte à leur égard. En outre, il a constaté que le bulletin de l'impôt sur le revenu pour 1991 ne comportait aucune fixation de la bonification d'impôt, contrairement au bulletin pour l'année 1992 ayant redressé d'office l'erreur de la déclaration initiale. Etant donné l'absence d'une première décision portant refus de la bonification d'impôt, le directeur a ainsi considéré la demande comme étant dépourvue d'objet.

A l'encontre de cette décision directoriale du 29 septembre 1997, la société en nom collectif ... et Monsieur ... ont introduit un recours en réformation, sinon en annulation par requête déposée le 8 décembre 1997.

Quant à la recevabilité

Le délégué du Gouvernement soulève l'irrecevabilité du recours pour autant qu'introduit par la société en nom collectif ..., au motif que la décision serait personnelle à Monsieur ... et n'aurait pas été rendue « à l'égard de la société en tant que telle ou en la personne de ses associés ».

D'après le paragraphe 11bis de la loi d'adaptation fiscale du 16 octobre 1934, appelée *Steueranpassungsgesetz* (StAnpG), une société en nom collectif est considérée comme n'ayant pas de personnalité juridique distincte de celle des associés et ne constitue en conséquence pas un contribuable. Avant l'introduction du paragraphe 215a de la loi générale des impôts, dite « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », par la loi du 23 décembre 1997 modifiant certaines dispositions de la loi concernant l'impôt sur le revenu, de la loi d'évaluation des biens et valeurs et de la loi générale des impôts, la procédure de l'établissement en commun prévue par le paragraphe 215 (2) AO, applicable pour la détermination du bénéfice réalisé par une société en nom collectif, ne s'appliquait pas à la fixation et l'imputation de la bonification d'impôt pour investissement en l'absence d'un renvoi exprès, de sorte que chaque sociétaire était tenu de faire valoir sa quote-part de cette bonification dans le cadre de sa propre déclaration d'impôt sur le revenu. L'objet de la décision critiquée portant précisément sur le droit à bonification d'impôt pour investissement, Monsieur ... a seul qualité pour entreprendre la décision directoriale. Le recours est dès lors irrecevable dans le chef de la société en nom collectif

Au vu des dispositions combinées des articles 8 (3) de la loi du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif et des paragraphes 228 et 235 AO, un recours de pleine juridiction est prévu contre les décisions du directeur en matière d'octroi

de la bonification d'impôt pour investissement, de sorte que le tribunal administratif est compétent pour connaître du recours principal en réformation introduit au nom de Monsieur Le recours subsidiaire en annulation est en conséquence irrecevable.

Le recours principal en réformation formé au nom de Monsieur, par ailleurs introduit dans les formes et délai de la loi, est recevable.

Quant au fond

Le demandeur considère que son courrier du 5 décembre 1994 et les déclarations y annexées constitueraient « *une demande de bonification en bonne et due forme* ». Après avoir remarqué qu'il aurait d'ailleurs suffi que le directeur saisi de la demande ait invité le contribuable à compléter son dossier, il trouve « *paradoxal que d'un côté le directeur ait pu statuer sur une réclamation quitte à la déclarer irrecevable alors que de l'autre côté il affirme n'avoir pas été saisi d'une demande afférente* ».

Le délégué du Gouvernement soutient par contre que le directeur n'a fait qu'appliquer le principe selon lequel l'intention manifeste d'exercer un recours utile doit prévaloir, pour l'interprétation des requêtes, sur le sens littéral des termes employés et que sa décision serait irréprochable en ce qu'elle a rapporté la réclamation à la bonification d'impôt pour investissement et non à l'établissement en commun d'un bénéfice. Etant donné cependant qu'on ne saurait réclamer devant le directeur une imposition ou bonification sans décision préalable d'un bureau d'imposition et que le pouvoir hiérarchique du directeur n'inclut pas le pouvoir de substitution, le recours serait non fondé en l'absence d'une décision préalable quant à la bonification d'impôt.

Le bureau d'imposition a tenu compte de la déclaration rectificative pour l'exercice 1992 lors de l'émission du bulletin de l'impôt sur le revenu personnel afférent de Monsieur ... du 3 novembre 1995, mais a transmis, conformément au paragraphe 299 AO, le courrier au directeur en ce qui concerne l'exercice 1991. Le directeur a interprété le courrier de Monsieur ... précité du 5 décembre 1994, dans la mesure où il se rapporte à l'exercice 1991, comme réclamation contre le bulletin de la bonification d'impôt à l'investissement et a pris la décision déferée.

Malgré sa formulation malencontreuse et l'unicité de son support matériel, le tribunal estime cependant que le courrier précité du 5 décembre 1994 comporte en réalité deux volets.

Il comporte en premier lieu une réclamation contre le bulletin d'établissement en commun pour l'exercice 1991 du 22 septembre 1994. Cette analyse se dégage de l'usage du terme « *réclamation* », correspondant à la voie de recours légalement prévue, ainsi que de la mention expresse du bulletin d'établissement en commun comme objet de la réclamation, et n'est pas éternuée par la circonstance que cette réclamation n'est pas autrement étayée, étant donné que le contribuable est en droit de fournir postérieurement des éléments complémentaires à son recours.

Le second volet s'analyse en le dépôt de déclarations rectificatives concernant la bonification d'impôt au titre des deux exercices 1991 et 1992. En l'absence d'un bulletin antérieur en date concernant la bonification d'impôt relative à ces exercices, Monsieur ... a fait usage de son droit de déposer des déclarations rectificatives jusqu'au moment de l'émission du bulletin correspondant (cf. Alain STEICHEN, *Manuel de Droit Fiscal, Le Droit Fiscal Général*, p. 450).

Etant donné qu'un bulletin d'établissement en commun du revenu d'une entreprise collective constitue une décision distincte d'un bulletin fixant le montant de bonification d'impôt et est soumise de façon autonome à la procédure administrative, le courrier précité du 5 décembre 1994 s'est adressé à deux autorités différentes. C'est le directeur en sa qualité d'autorité compétente pour les recours en la matière qui a été saisi du volet de la réclamation contre le bulletin d'établissement en commun déjà émis par le bureau d'imposition, de manière à ce que ce dernier lui a transmis ce volet à juste titre. Il reste constant en cause que par sa décision déferée, le directeur n'a pas vidé la réclamation en question. De son côté, le bureau d'imposition a été saisi du volet des déclarations rectificatives concernant la bonification d'impôt, étant donné qu'aucune décision y relative n'avait encore été émise à ce moment. Il échet par ailleurs de relever que le bureau d'imposition a donné ultérieurement une suite procéduralement correcte à cette demande en ce qui concerne l'exercice 1992 en accordant la bonification d'impôt afférente sur base des déclarations rectifiées. La décision directoriale déferée du 29 septembre 1994, limitée au volet de la bonification d'impôt dont le directeur n'était pas saisi, encourt en conséquence l'annulation dans le cadre du recours en réformation.

Cette analyse n'est pas infirmée par la question, discutée à l'audience, de savoir si des déclarations initiales étaient parvenues au bureau d'imposition ou non, alors que, dans cette dernière hypothèse, les déclarations parvenues au bureau d'imposition le 7 décembre 1994 auraient constitué des déclarations initiales au sujet desquelles le bureau d'imposition était appelé à prendre une décision.

Alors même que le demandeur a saisi le tribunal pour voir statuer sur la demande en bonification formulée dans le courrier précité et pour se voir accorder le bénéfice de la bonification d'impôt pour l'année 1991, il y a lieu de renvoyer l'affaire au bureau d'imposition en vue d'une décision y relative, afin de ne pas priver le demandeur de l'accès à une instance de décision instaurée par la loi, tous les éléments requis pour solutionner cette demande n'ayant par ailleurs pas été fournis au tribunal.

PAR CES MOTIFS,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement,

déclare le recours irrecevable pour autant qu'introduit par la société en nom collectif ...,

déclare le recours en réformation introduit au nom de Monsieur recevable,

au fond le déclare justifié,

partant annule la décision du directeur de l'administration des Contributions directes n° C8548 du 29 septembre 1997,

renvoie la demande de bonification d'impôt pour investissement concernant l'exercice 1991 devant le dit directeur en vue de sa transmission au bureau d'imposition compétent,

déclare le recours subsidiaire en annulation irrecevable,

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 7 octobre 1998 par:

M. DELAPORTE, premier vice-président,

Mme LENERT, premier juge,

M. SCHROEDER, juge,

en présence de M. SCHMIT, greffier en chef.

s. SCHMIT

S. DELAPORTE